

# **TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL**

---

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

*Professor Emérito das Universidades Mackenzie e Paulista e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército, Presidente da Academia Internacional de Direito e Economia e do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S. Paulo.*

## **INTRODUÇÃO**

O Tratado de Assunção é uma realidade irreversível. Nem por isto se trata de realidade inalterável. Embora a globalização da economia exija, de mais em mais, a formação de espaços comunitários, o certo é que os problemas decorrentes não são pequenos, nem mesmo a União Européia, o mais bem-sucedido exemplo de integração plurinacional, estando livre de problemas pertinentes à conciliação dos interesses nacionais com aqueles de caráter supranacional.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Escrevi: "Levam vantagem, na globalização da economia, as nações desenvolvidas, na medida em que a detenção de tecnologia mais avançada permite colocar seus produtos, em todo o globo, com qualidade superior e preço inferior aos produtos dos países menos desenvolvidos.

Estes compensam sua perda de competitividade interna e externa com degradação das condições dos que trabalham, enquanto buscam o mesmo nível de robotização dos países mais desenvolvidos. Com estruturas governamentais menos ágeis, menos técnicas e menos políticas, tais nações geram, em seu comando, a junção de burocratas medíocres com políticos corruptos e voltados aos interesses dos que os sustentam, sem a visão dos problemas maiores da nação.

A dificuldade de implantação de uma moeda única no espaço europeu, os problemas decorrentes do desemprego de cada país, com uma tendência natural de valorização dos nacionais sobre os estrangeiros, a resistência cada vez maior de aceitação das determinações do Parlamento Europeu, assim como das decisões do Tribunal de Luxemburgo, sobre as decisões locais, levando, em muitos países, à queda dos governos que lutaram pela integração (Portugal, Espanha e França são exemplos), demonstram que a realidade ainda sofrerá, no curso dos anos, acentuadas alterações.

E, no Mercosul, com muito mais razão, pois constituindo o Brasil mais de  $\frac{3}{4}$  do mercado, todos os demais países tenderão a ganhar com a integração, muito mais que o nosso, que oferecerá 75% de espaço comunitário populacional, para disputar 25% dele, oferecido pelos demais países.<sup>2</sup>

---

Por outro lado, as estruturas administrativas são antiquadas, pesadas e não prestadoras de serviços públicos, de tal forma que os *deficits* gerados por tais países, alguns com carga tributária elevada, como o Brasil (31% do PIB), esvaem-se nos corredores dos prédios oficiais de Governos dedicados apenas à sua auto-sustentação. O retorno de serviços em relação ao que pagam os contribuintes destes países, é muito inferior ao de qualquer nação desenvolvida, com o que a sua insuficiência tecnológica e menor competitividade internacional terminam por ser oneradas pela pequena burocracia e pelos governantes sem visão estratégica, desfazendo conquistas, a maior parte delas obtida pelas próprias sociedades locais, apesar dos governos.

A inflação só é combatida, nestes países, por um controle cambial, que acaba por gerar uma defasagem artificial capaz de mantê-la baixa, assim como por juros elevados, a fim de atrair capitais especulativos e manter reservas capazes de evitar especulações com a moeda, além de tributos elevados para sustentar a máquina estatal esclerosada.

Em outras palavras, os países mais desenvolvidos na América Latina (Brasil, México e Argentina) vivem o drama de manutenção de inflação baixa, à custa do sucateamento do parque empresarial, de pesada recessão, elevados juros, tributos crescentes, que terminam por criar um *protecionismo às avessas*, ou seja, protegem os produtos estrangeiros, que entram sem tributos, com defasagem cambial a seu favor e financiamentos a juros menos elevados que os internos.

Por esta razão, tais países venceram, provisoriamente, a inflação à custa de uma reversão dos saldos positivos na *balança comercial* e, se alguns deles ainda conservam saldos positivos no *balanço de pagamentos*, deve-se a entrada de um capital especulativo de alto risco atraído pelas taxas de juros manifestamente compensatórias” (*Uma visão do mundo contemporâneo*, Ed. Pioneira, 1996, pp. 6/7).

<sup>2</sup> Maria Tereza Carcomo Lobo ensina: “O Tratado do Mercosul foi considerado pelos Estados contratantes como um novo avanço no esforço tendente ao desenvolvimento progressivo de integração da América Latina, revestindo a particularidade de ter fixado, previamente, um período de preparação para o estabelecimento do mercado comum, sua finalidade precípua, situando-o em 31 de dezembro de 1994.

Durante o período de transição, o conjunto institucional do Mercosul era constituído pelo Conselho do Mercado Comum e pelo Grupo Mercado Comum. O primeiro, com funções

Claro indício dos problemas está na indústria automotiva, em que a Argentina, que impõe aos veículos importados o regime odioso de cotas de importação, não aceita o estímulo brasileiro às regiões menos favorecidas para a implantação de fábricas no Nordeste, pois sua indústria que se vê a braços com a demanda insuficiente, gerada pelo pequeno mercado local, necessita do mercado brasileiro para sobreviver. A supressão desses estímulos, embora implique geração de desemprego na indústria brasileira de veículos, ampliará a oferta de empregos na Argentina.

O mesmo se diga da criação de órgãos comunitários, como um Tribunal para substituir o protocolo de Brasília, fazendo com que o Brasil entregue a seus parceiros  $\frac{3}{4}$  do mercado comum, mas fique com  $\frac{1}{6}$  dos votos, visto que a representação pretendida pela Argentina, Uruguai, Paraguai, e, no futuro, Chile e Bolívia é por nação e não por população.<sup>3</sup>

---

essencialmente políticas, tanto na definição dos princípios informadores do processo de integração quanto na tomada das decisões que o conformam. O segundo como órgão fundamentalmente executivo das regras traçadas.

Em cumprimento do disposto no art. 18 do Tratado de Assunção, em 17 de dezembro de 1994 foi assinado na cidade de Ouro Preto o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção, que dispôs sobre a estrutura institucional definitiva dos órgãos de administração do Mercosul.

No Brasil, o Protocolo de Ouro Preto foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 188, de 15 de dezembro de 1995, o Instrumento de Ratificação foi depositado em 16 de fevereiro desse ano e a sua promulgação ocorreu em 9 de maio de 1996 pelo Decreto nº 1.901" (*Ordenamento Jurídico Comunitário*, Livraria Del Rey Editora, Belo Horizonte, 1997, pp. 99/100).

<sup>3</sup> Marcos Simão Figueiras escreve: "O Anexo III, 2, do Tratado de Assunção estabeleceu que, num prazo de 120 dias da entrada em vigor do Tratado, o Grupo Mercado Comum proporia aos governos dos Estados-partes um Sistema de Solução de Controvérsias. Em cumprimento à mencionada disposição, na terceira reunião do Grupo Mercado Comum, decidiu-se criar um Grupo *Ad-Hoc*, com o objetivo de elaborar um projeto relativo ao sistema de solução de controvérsias para o período da transição.

Assim, o referido Grupo iniciou seus trabalhos sobre a base de um projeto da Chancelaria argentina, examinando, ao mesmo tempo, as disposições sobre solução de controvérsias contidas no Acordo de Livre Comércio celebrado entre os Estados Unidos da América do Norte e o Canadá, em 2 de janeiro de 1988; no Acordo de Complementação Econômica subscrito pelo Chile e o México em 22 de janeiro de 1991; o Protocolo de Solução de Controvérsias da Alalac - Associação Latino-Americana de Livre Comércio de 1967; no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, realizando, ainda, consultas aos regulamentos dos Tribunais de Justiça das Comunidades Européias e do pacto Andino.

Após várias reuniões, o projeto do protocolo ao Tratado de Assunção, que dispunha sobre a solução de controvérsias, foi aprovado pelos Ministros, com pequenas alterações e foi firmado o protocolo para a Solução de Controvérsias durante o encontro presidencial ocorrido em Brasília, no dia 17 de dezembro de 1991, sendo o principal instrumento subordinado ao Tratado de Assunção. Tal protocolo é um instrumento jurídico essencial ao funcionamento

É de se reconhecer que os argentinos foram muito mais hábeis negociadores que os diplomatas brasileiros na implantação do Tratado de Assunção, o que, todavia, não representa que devamos, pelas inequívocas falhas do nosso Ministério das Relações Exteriores, arcar, para sempre, com os prejuízos decorrentes desta fase de implantação do Mercosul, em que, de rigor, a única realidade evidente e inconteste é a existência de uma tarifa externa comum, que será nivelada, nos setores ainda com carência, para todos os países, nos próximos anos.

*1) Qual a eficácia do Tratado de Assunção à luz do art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, que é cláusula pétrea, no que concerne a outros tratados tributários que o Brasil tenha assinado e que se mostrem conflitantes com a nova pactuação internacional?*

O § 2º do art. 5º tem a seguinte redação:

*Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.*

À evidência, no que concerne aos tratados internacionais, diz apenas respeito a direitos e garantias individuais exteriorizados em tratados. A Declaração Universal dos Direitos Humanos é obrigatória para o Brasil por força de sua integração a ONU e da aceitação de seus princípios pelo ordenamento nacional que os torna aplicáveis ao país.<sup>4</sup>

---

perfeito da vida econômica do Mercosul, tendo sido adotado presentemente pelos Estados-partes no que respeita à solução de controvérsias e mantido pelo Protocolo de Ouro Preto, em dezembro de 1994" (MERCOSUL - No contexto Latino-Americano, 2ª ed., Ed. Atlas, 1996, pp. 54-55).

<sup>4</sup> Manoel Gonçalves Ferreira Filho assim interpreta o dispositivo: "Origem. O estudo em epígrafe provém do art. 78 da Constituição brasileira de 1891, que foi repetido por todas as Constituições posteriores. Por sua vez, este preceito deriva da 9ª emenda à Constituição dos Estados Unidos promulgada em 1791, que reza: *a enumeração de certos direitos na Constituição não deverá ser interpretada como anulando ou restringindo outros direitos conservados pelo povo.*

Alcance. O dispositivo em exame significa simplesmente que a Constituição brasileira ao enumerar os direitos fundamentais não pretende ser exaustiva. Por isso, além desses direitos

Se algumas cláusulas do Tratado de Assunção fossem contrárias a tal Declaração, à nitidez, não poderiam prevalecer, porque os direitos fundamentais nela estatuídos constituem cláusulas pétreas.

É de se lembrar, todavia, que o próprio conceito de cláusulas pétreas, a que se refere o art. 60, § 4º, inc. IV, começa a ganhar contorno diverso, no que diz respeito à sua extensão, com uma tendência crescente do Poder Judiciário em restringir o rol apenas aos denominados direitos e garantias individuais fundamentais.<sup>5</sup>

Em outras palavras, apenas quando tais direitos fundamentais forem objeto de alteração por emenda constitucional ou por legislação infraconstitucional é que a mácula de inconstitucionalidade atingiria a nova veiculação legislativa.

Ao não aceitar a tese de que haveria um *sistema tributário fechado* na ordem constitucional, só ampliável por força da competência residual, a Suprema Corte, de certa forma, hospedou a concepção restritiva das cláusulas imodificáveis sinalizadas na Constituição.

Ocorre que, em matéria tributária, salvo os expressos princípios fundamentais exteriorizados no art. 150 e também espalhados por outros dispositivos *de forma expressa*, não há cláusula pétrea, podendo emendas constitucionais e legislação inferior alterar

---

explicitamente reconhecidos, admite existirem outros *decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados*, incluindo também aqueles que derivam de tratados internacionais.

Quais sejam esses direitos implícitos é difícil apontar. Pode-se todavia sugerir como exemplo de tais direitos os que Limonge França arrola sob a expressiva denominação de *direitos à integridade moral*, a saber: direito ao recato, ao segredo, à identidade, etc. (*Manual de Direito Civil*, vol. 1, p. 330). A principal consequência do dispositivo em estudo é, conforme já ensinava João Barbalho (*Constituição Federal Brasileira*, cit., p. 469), que não se aplica à matéria o brocardo *inclusio unius exclusio alterius*. “Para afastar essa falsa conclusão” - ensina o mestre - “a Constituição declara que a enumeração nela feita, quanto a direitos e garantias, não deve ser tida como supressiva de outros não mencionados, os quais ficam subsistentes uma vez que sejam decorrentes da forma de governo que ela estabelece e dos princípios que consagra”. O mesmo repete Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1 de 1969*, cit., tomo 6, p. 659) (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 1, Ed. Saraiva, 1990, pp. 87/88).

<sup>5</sup> O art. 60, § 4º, inc. IV, está assim redigido: § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ... IV. os direitos e garantias individuais.

regimes jurídicos, alíquotas, incidências, tributos, inclusive criando-os, sem que haja ferimento da lei suprema.<sup>6</sup>

Nesta matéria, respeitados os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade, etc., não há que se falar em direitos adquiridos.

Ora, o Tratado de Assunção, em seus arts. 5º, 7º e 8º, assim redigidos:

*Art. 5º. Durante o período de transição, os principais instrumentos para a constituição do Mercado Comum são: a) um Programa de Liberação Comercial, que consistirá em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas, acompanhadas da eliminação de restrições não-tarifárias ou medidas de efeito equivalente, assim como de outras restrições ao comércio entre os Estados-partes, para chegar a 31 de dezembro de 1994 com tarifa zero, sem barreiras não-tarifárias sobre a totalidade do universo tarifário (Anexo I); b) a coordenação de políticas macroeconômicas que se realizará gradualmente e de forma convergente com os programas de desgravação tarifária e de eliminação de restrições não-tarifárias, indicados na letra anterior; c) uma tarifa externa*

---

<sup>6</sup> Escrevi sobre o art. 60 o seguinte: “O segundo aspecto diz respeito à expressão *tendente a abolir*. Muitos vêem na referida expressão apenas um limite máximo (abolição) e não limite médio (manutenção das cláusulas pétreas ou alteração). Para estes uma alteração conceitual de cláusula pétrea, sem aboli-la, não estaria vedada pela Constituição. Acrescentam, tais intérpretes, a inteligência de que o nível de generalidade a que se referem os quatro incisos do § 4º se interpretados de forma inelástica tornaria toda a Constituição imodificável, o que seria um contra-senso.

Tenho para mim que a melhor interpretação é aquela pela qual qualquer *alteração* implica abolição do *dispositivo* alterado, o que vale dizer, não só cuidou o legislador supremo da *abolição completa* de qualquer das cláusulas, mas também da abolição parcial por alterações tópicas dos referidos privilégios.

Desta forma, qualquer alteração implicaria uma abolição parcial. O Supremo Tribunal Federal, na primeira ação declaratória de constitucionalidade, houve por bem realizar a conformação genérica das cláusulas pétreas para a concreção fática, desgeneralizando sua concepção abrangente e restringindo-as ao exame factual de caso a caso para saber se este ou aquele direito estaria ou não protegido pelos incisos do § 4º.

E na Adin sobre o IPMF houve por bem considerar que nem todos os direitos e garantias individuais significam cláusulas pétreas na medida em que estas seriam apenas aquelas intrinsecamente vinculadas aos direitos fundamentais” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 4º vol., Ed. Saraiva, 1995, pp. 354/355).

*comum, que incentive a competitividade externa dos Estados-partes; d) a adoção de acordos setoriais, com o fim de otimizar a utilização e a mobilização dos fatores de produção e alcançar escalas operativas eficientes.*

...

*Art. 7º. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado-parte gozarão, nos outros Estados-partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.*

*Art. 8º. Os Estados-partes se comprometem a preservar os compromissos assumidos até a data da celebração do presente Tratado, inclusive os Acordos firmados no âmbito da Associação Latino-americana de Integração, e a coordenar suas posições nas negociações comerciais externas que empreendam durante o período de transição. Para tanto: a) evitarão afetar os interesses dos Estados-partes nas negociações comerciais que realizem entre si até 31 de dezembro de 1994; b) evitarão afetar os interesses dos demais Estados-partes ou os objetivos do Mercado Comum nos acordos que celebrarem com outros países membros da Associação Latino-americana de Integração durante o período de transição; c) realização de consultas entre si sempre que negociem esquemas amplos de desgravação tarifária, tendentes à formação de zonas de livre comércio com os demais países-membros da Associação Latino-americana de Integração; d) estenderão automaticamente aos demais Estados-partes qualquer vantagem, favor, franquia, imunidade ou privilégio que concedam a um produto originário de ou destinado a terceiros países não-membros da Associação Latino-americana de Integração, não afeta, de rigor, nenhuma cláusula pétrea constitucional, antes apenas impondo ao produto comunitário, no país receptor, tratamento tributário idêntico àquele de que goze o produto nacional, de resto, já com jurisprudência firmada, nas questões provocadas pelas relações comerciais com países da ALALC, depois da ALADI, do GATT e agora da OMC.*

A própria tarifa externa comum, primeiro grande passo para a implantação do Mercosul, foi negociada, nos termos em que mundialmente se negociam tais tarifas nos espaços plurinacionais, aplicando-se a um tributo tido como regulatório e não arrecadatório, que é a tarifa aduaneira, instrumento de proteção utilizado por todos os países mundiais e por isto sempre negociada, internacionalmente.<sup>7</sup>

Nada obstante, portanto, não ser possível o ferimento de cláusula pétrea constitucional ou decorrente de tratado que cuide de direitos fundamentais, o certo é que o Tratado de Assunção, nos termos em que está atualmente firmado, não agride qualquer norma inalterável, não se colocando, a meu ver, a questão.<sup>8</sup>

Poderá, todavia, no futuro, o problema vir a aparecer, com alterações que atinjam, por exemplo, direitos adquiridos tributários, como os estímulos condicionados e a prazo certo (art. 178 do CTN), hipótese em que, necessariamente, prevalecerá o direito nacional, correspondente a direito adquirido (art. 5º, inc.

---

<sup>7</sup> Celso Lafer explica: "O Mercosul representa igualmente um esforço importante de compatibilizar a agenda interna e a agenda externa da modernização, que se tornou necessária para a Argentina e o Brasil dos anos 90, em função do esgotamento do modelo do Estado e da economia baseada na substituição de importações. O Mercosul contribui para viabilizar e compatibilizar interna e externamente a agenda de modernização porque tem como horizonte a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais. Este horizonte, com suas reverberações, dificuldades e assincronias (por exemplo: as dificuldades brasileiras no controle da inflação, os problemas da política cambial argentina), dá-se na moldura jurídica do Tratado de Assunção, que aproxima os atores representativos dos fatores de produção os empresários e os trabalhadores e os atores governamentais, num processo de negociação continuada" (*MERCOSUL: Desafios a vencer*, ed. CBRI, 1994, pp. 9/10).

<sup>8</sup> Paulo Borba Casella lembra que: "A criação e implementação de mercado comum e a inserção de um Estado e seu ordenamento jurídico e institucional nesse mercado exigem ajustes e adaptações, que vão das constituições à legislação ordinária, até a divisão das competências legislativas a atribuições dos tribunais.

Indissociavelmente acoplado ao sistema jurídico e institucional interno estão as obrigações internacionais do Brasil, decorrentes de tratados e convenções internacionais em que a República seja parte, como estipula o texto constitucional, em seu art. 5º § 2º.

Não por mera cortesia ou conveniência - como pressupunha o conceito de *comitas gentium* - mas em decorrência de obrigação jurídica internacional, deve o Brasil aplicar internamente, inserindo em seu ordenamento, as normas contidas em Tratados e Convenções internacionais.

Aí existe toda uma mentalidade a ser criada e mantida com zelo, em estreita observância a tratados internacionais, não sujeitos a alteração pela lei interna posterior, sob pena de esvaziá-los o conteúdo. Nem a legislação interna, nem a jurisprudência tem observado tal preceito com resultados os mais desastrosos" (*MERCOSUL: Desafio a vencer*, ob. cit., p. 95).



XXXVI), ou exteriorizarem, no que concerne a crime de natureza econômica e tributária, regras que atinjam direitos fundamentais, garantidos por tratados assinados pelo Brasil, hipótese teórica em que não poderia prevalecer o Tratado de Assunção.<sup>9</sup>

Considero, todavia, pouco provável que tal venha a ocorrer, na implantação e evolução do Mercosul.

2) *Como harmonizar a norma programática do art. 4º, parágrafo único, da CF/88 com a Soberania e a Independência Nacional (arts. 1º e 4º, inc. I da CF/88), a norma fechada do Sistema Tributário Brasileiro consubstanciada no art. 150, inc. I e o art. 97 do CTN? (Princípios da estrita legalidade e da tipicidade fechada na CF e CTN respectivamente com a norma aberta do Tratado de Integração do Mercado Comum do Sul - Mercosul)?*

De rigor, não vejo conflito possível. O parágrafo único do art. 4º é, efetivamente, uma norma programática - para mim, o § 1º do art. 5º não eliminou as normas programáticas, nada obstante o seu discurso - e que deve ser interpretada conforme os demais dispositivos da Constituição.<sup>10</sup>

A busca da integração dos países latino-americanos, expressa no art. 4º parágrafo único, com a seguinte redação:

*A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações,*

não exclui a aplicação dos diversos princípios estabelecidos na lei suprema brasileira.

---

<sup>9</sup> Os arts. 178 do CTN e 5º, inc. XXXVI têm a seguinte dicção: A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inc. III do art. 104;

Art. 5º ...

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

<sup>10</sup> O art. 5º, § 1º da Constituição Federal tem a seguinte dicção: As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Parece-me que toda a matéria tributária deva ser analisada à luz do art. 7º do Tratado de Assunção, que impõe ao produto ou serviço de países do Mercosul o mesmo tratamento tributário interno que os produtos e serviços nacionais terão.

No que diz respeito ao imposto de importação, a tarifa externa comum negociada entre os países signatários define a tarifa comum e aquelas excepcionais, assim como o período de carência destas, lembrando-se que, por se tratar de um tributo regulatório, a própria Constituição brasileira oferta elasticidade maior a seu regime permitindo que as alterações nas regras desse imposto se façam independente de respeito ao princípio da anterioridade e por ato do Executivo (a meu ver, só poderia ser alterada tarifa aduaneira por decreto e não, como tem sido hábito, por atos administrativos de menor hierarquia).<sup>11</sup>

Desta forma, tendo sido negociada a TEC e consagrando tratamento tributário idêntico ao interno, não vejo onde possa haver choque entre a denominada *norma aberta* do Tratado de Assunção e o *sistema fechado* da Constituição.<sup>12</sup>

A matéria poderia, todavia, ser discutida no campo dos incentivos, cabendo indagar se a concessão de incentivos para atrair investimentos externos não afetaria o tratado de Assunção.

---

<sup>11</sup> Escrevi: “Não poucas vezes, a alteração de alíquotas de proteção às indústrias nacionais, como represália à política de comércio exterior adotada por outros países, tem que ser imediata, justificando-se, pois, neste caso, não só o não-respeito ao princípio da anterioridade do exercício, mas a delegação de competência impositiva do Poder Legislativo ao Executivo.

A delegação, todavia, não pode ser ofertada a autoridade inferior. Só é titular da delegação concedida o Presidente da República, de tal forma que qualquer mudança de alíquota tem que necessariamente ser veiculada pelo Presidente da República e dentro dos estritos limites permitidos pela lei, que delegou a competência”(Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., Tomo I, 1990, p. 276).

<sup>12</sup> Maitê Cecília Fabbri Moro explica: “A tarifa aduaneira externa comum é o elemento principal visado no estágio de União Aduaneira. Consiste em dar igual tratamento aos produtos dos países envolvidos no processo de integração quando estes venham a sair do âmbito do Mercosul. Isto se faz através de uma tarifa igual acordada entre os países-membros e que será adotada com respeito a terceiros não membros.

A tarifa externa comum, TEC, é um elemento que mexe com a política econômica da região que se forma (Mercosul) pois implica uma tomada de decisão no que diz respeito a regime de livre câmbio ou ao protecionismo em relação ao comércio com terceiros países” (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 13, Ed. Revista dos Tribunais, out/dezembro de 1995, p. 171).

De início, entendo que a matéria não é de natureza tributária, mas de direito econômico, estando a regra estabelecida no art. 174 da Constituição Federal, assim redigida:

*Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.*<sup>13</sup>

Não vejo, pois, onde tal concessão possa afetar o art. 7º do Tratado, devendo-se lembrar que investidores dos próprios países signatários poderão, também, investir em áreas ou regiões estimuladas.

Por outro lado, na parte que diz respeito à necessidade de desenvolvimento no País, há o comando constitucional que permite tal privilégio para determinadas regiões, que é o art. 151, inc. I, assim redigidos:

---

<sup>13</sup> José Cretella Jr. ao comentar o dispositivo ensina: "Incentivo é a segunda das funções exercidas pelo Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, aliás, a mais moderna forma de presença do Estado na economia, conforme a oportuna e correta observação de Geraldo de Camargo Vidigal (cf. *A Constituição Brasileira*, Rio de Janeiro, Forense, 1988, p. 381).

Os incentivos são de natureza não-fiscal, como ocorre nos casos de doação de áreas a empresas para a exploração de atividades econômicas - industriais, comerciais, de exportação e importação-, ou de natureza fiscal, como as isenções de tributos a empresas, em pleno funcionamento, quando se trata de atividade que interesse à região ou ao País. Se clube esportivo é considerado serviço de utilidade pública, pode haver isenção de imposto, incidente sobre a área. Se a área é bem público municipal, pode o Município ceder, em comodato, essa área, por longo prazo, caso em que temos incentivo, puro e simples.

A Constituição enumera exemplos típicos de incentivos fiscais, como o que outorga, à União, competência para concessão desses estímulos, destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, segunda parte). No Estado do Amazonas, por exemplo, é mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, ou seja, até 13 anos adentrando o século XXI, no ano 2013. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus (art. 40 e seu parágrafo único do ADCT). Considerar-se-ão revogados em 5 de outubro de 1990 os incentivos não confirmados por lei, não prejudicando, a revogação, os direitos adquiridos até 5 de outubro de 1990, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo. Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º da Constituição de 1967, redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados, nos prazos deste artigo (§§ 1º, 2º e 3º do art. 41 do ADCT)" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. VIII, Ed. Forense Universitária, 1993, p. 4.047).

*É vedado à União: I. instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.*

E, à evidência, estímulos de natureza regional se teoricamente prejudicam outros países, também não deixam de prejudicar os demais Estados integrantes da Federação Brasileira, deles não beneficiários, que nem por isto podem reclamar de sua concessão, por força da imposição suprema.<sup>14</sup>

Não vejo, pois, conflito possível entre o princípio da legalidade, exposto no art. 150, inc. I da Constituição Federal e o art. 97 do CTN - que lapidaram um sistema tributário fechado no ordenamento jurídico brasileiro - e a norma aberta do Tratado, que, todavia, em matéria tributária, impõe, apenas, a negociação de tarifa externa comum e o tratamento tributário interno, para investimentos, produtos e serviços dos Estados signatários, idêntico ao dispensado aos nacionais. E, quanto aos incentivos fiscais, teriam, os países signatários, o mesmo tratamento que têm,

---

<sup>14</sup> Sobre o dispositivo, escrevi: "O novo texto, se, de um lado, abre a possibilidade de tratamento diferencial, em outro dispositivo, proíbe tal tratamento (inc. II do art. 150), com o que o conflito evidente poderá desembocar na solução do direito alemão, de considerar um dos dispositivos inconstitucionais.

Isto porque a concessão de incentivos não está adstrita à competência da União, nem será veiculada por lei complementar, de tal forma que a igualdade constitucional pode ficar maculada, por inteiro, com essa amplidão concessiva outorgada, transformando-se, o inc. II do art. 150, em letra morta e inútil no texto.

Em uma interpretação sistemática, poder-se-á entender que os incentivos fiscais apenas serão concedidos desde que não impliquem tratamento desigual que privilegie atividades mais oneradas em outras regiões, decididamente sendo inaplicável ao menor sintoma de que o tratamento desigual não esteja estabelecendo equilíbrio, mas desequilíbrio, que atinja contribuintes em situações diversas.

Tal interpretação moderada não exclui aquela outra em que o conflito evidente poderá tornar inconstitucional o princípio menor, qual seja aquele do art. 151, I.

O texto, todavia, comporta uma outra interpretação, pela qual o inc. I seria exceção à regra geral" (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 4ª ed., Ed. Saraiva, 1992, p. 159).

na Federação, os Estados mais ricos, se comparados aos Estados mais pobres.

3) *Considerando os arts. 1º, 5º e 7º do Tratado de Assunção, como devem ser tratadas, à luz do ICMS, as operações com mercadorias oriundas dos demais países do Mercosul? Serão operações de importação (sujeitas à alíquota interna) ou terão tratamento equiparado a operações interestaduais (sujeitas à mesma alíquota aplicável as operações interestaduais ou apenas a uma complementação de alíquota, se for o caso)?*

Está, o art. 1º, do Tratado de Assunção, assim redigido:

*Art. 1º. Os Estados-partes decidem constituir um Mercado Comum, que deverá ser estabelecido a 31 de dezembro de 1994, e que se denominará “Mercado Comum do Sul” (Mercosul).*

Este mercado comum implica:

- *a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;*
- *o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;*
- *a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetário, cambial e de capitais, de serviços alfandegários, de transportes e comunicações e outras que se acordem, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados-partes, e o compromisso dos Estados-partes de harmonizar suas legislações, nas partes pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração,*

os arts. 5º e 7º já tendo sido reproduzidos na resposta à primeira questão.

O art. 1º cuida da implantação de um mercado comum dos países do Sul, segunda etapa para a criação de uma comunidade de nações.

Os três objetivos são, de rigor, a eliminação de entraves aduaneiros de qualquer espécie, o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a coordenação de uma política integratória de natureza fiscal com especificação de condições.<sup>15</sup>

O art. 5º reitera, por outro lado, o programa de liberação comercial pela redução dos entraves alfandegários, assim como a instrumentalização da TEC e as políticas macroeconômicas de integração comercial.

E o art. 7º pede, apenas, tratamento tributário interno, para produtos e serviços do Mercosul, idêntico ao dos produtos nacionais.<sup>16</sup>

Não há, pois, qualquer indicação de que o tratamento, nesta primeira fase, implique mais do que aquilo que as cláusulas pretendem dizer.

---

<sup>15</sup> Antonio Carlos Rodrigues do Amaral propõe: “Em nível de acordos internacionais para o livre comércio, para aprimoramento das transações interjurisdicionais, primeiramente ao nível do Mercosul, e posteriormente com os demais países integrantes da América Latina, deveria haver reduzido número de alíquotas, de isenções e exclusões da incidência do IVA, além de ser mantido, como regulamento pelo GATT, idêntico tratamento ao produto importado concedido aos similares nacionais.

Os ajustes propostos, sobre serem extensão da sistemática que vem sendo internacionalmente adotada, propiciariam a modernização da tributação do consumo no Brasil, contribuindo igualmente para o aprimoramento da tributação pelo IVA no concernente aos negócios internacionais” (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 13, ob. cit., p. 183).

<sup>16</sup> Ramón Valdés Costa escreve: “Como se dice en la Directiva del Relator General el tema de esta comunicación involucra el analisis de ciertos principios fundamentales, como el de la capacidad contributiva y de las particularidades que el IVA presenta respecto de los tradicionales impuestos al consumo.

En ese sentido puede afirmarse que las repercusiones jurídicas que ha traído este impuesto marcan un hito en la historia del derecho tributario, tal vez más importante que la introducción del impuesto a la renta potencial de la tierra en el Siglo XVIII y el impuesto a la renta personal del Siglo XIX, en virtud de los problemas jurídicos que plantea, tanto en ámbito nacional como internacional, por la extraordinaria difusión que ha tenido en estos últimos treinta años” (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 11, Ed. Revista dos Tribunais, abril/junho de 1995, p. 205).

Nem mesmo expressões como eliminação de *restrições não tarifárias* ou *harmonização de suas legislações* em matéria fiscal, podem ser entendidas como aplicáveis apenas ao regime jurídico interno, prevalecendo para os produtos nacionais e estrangeiros.

Entendo, pois, que os produtos ou serviços originários do Mercosul terão tratamento equiparável aos produtos importados, aplicando-se-lhes a alíquota interna e não as interestaduais, que a própria Constituição apenas permite sejam adotadas entre os Estados que compõem a Federação<sup>17</sup>.

Em outras palavras, a Constituição Federal, no seu art. 155, § 2º, incs. IV, V, VI e VII, oferta o regime jurídico para o ICMS tanto nas operações internas, dentro dos Estados, como nas interestaduais, entre os Estados da Federação, não abrindo qualquer espaço para tratamento diferencial de produtos que venham de outros países, mesmo em regime tarifário mais adequado e privilegiado.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Marco Aurelio Greco esclarece: "Embora se trate de afirmação até certo ponto óbvia, cumpre sublinhar que os Estados-membros (que é a hipótese da consulta) não têm autorização constitucional para atingir com a tributação pelo ICMS evento que não corresponda à descrição material contida no art. 155, I, b da CF.

Esta dimensão material é dada pelo segundo conceito a ser lembrado que é o de fato gerador do imposto (ou aspecto material da hipótese de incidência do tributo).

O exame do fato gerador apresenta especial relevo em se tratando dos tributos relativamente aos quais a Constituição adota como critério de discriminação de competências a indicação de eventos concretos que devam ser adotados pela legislação ordinária para o fim de determinar o surgimento da obrigação tributária (Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, pp. 33/34; Roque A. Carrazza, *Princípios Constitucionais e Competência Tributária*, p. 153).

Ou seja, em todos aqueles casos em que a Constituição utiliza, para atribuir a competência tributária, a descrição de um determinado fato, a legislação infraconstitucional somente será válida se estiver de conformidade com este fato descrito. A validade jurídica da norma inferior será determinada pela sua correspondência com a descrição material contida na Constituição; a norma anterior que pretender atingir evento não abrangido pela norma de competência será inconstitucional" (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 5, Ed. Revista dos Tribunais, outubro/dezembro de 1993, p. 43).

<sup>18</sup> O art. 155, § 2º, incs. IV, V, VI e VII está assim redigido: Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre ... II. operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

...

§ 2º O imposto previsto no inc. II atenderá ao seguinte:

Tenho mesmo dúvidas de que, se houvesse previsão no Tratado, este poderia prevalecer sobre o exposto no texto constitucional.

Nem mesmo a lei complementar - e a nº 87/96 não cuida da matéria - poderia, a meu ver, ao explicitar a Constituição, dar tratamento diferenciado aos produtos estrangeiros, ofertando-lhe o regime de operações interestaduais, quando o regime jurídico previsto na Constituição cuida apenas dos Estados federados.

Só mesmo por emenda constitucional, haveria a possibilidade de adoção de regime diferenciado, visto que, nesta matéria, não se pode falar em cláusulas pétreas.

A resposta, portanto, é que a alíquota aplicável é aquela de qualquer importação, ou seja, a alíquota interna.

*4) O Tratado de Assunção, bem como os acordos posteriores e complementares, podem disciplinar tributos estaduais e municipais, inclusive concedendo isenções nessas esferas (art. 151, III)?*

A resposta é não.

Reza o art. 151, inc. III, que à União é vedada a instituição de isenções de tributos de competências de outras entidades federativas. Sua dicção é a seguinte:

É vedado à União:

---

IV. resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V. é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; VI. salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inc. XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII. em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele".



(...). *III. instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.*<sup>19</sup>

Ora, a celebração de tratados internacionais é da competência da União e privativa do Presidente da República, estando o art. 84, inc. VIII, assim redigido:

Compete privativamente ao Presidente da República:

*VIII. celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional*

razão pela qual, o Congresso Nacional é o órgão competente para referendar os tratados assinados pelo Presidente.

É a União, portanto, quem, através do Presidente da República e aval do Congresso, obriga a Nação nos tratados, que, todavia, não podem afrontar a Constituição.

Em outras palavras, pode o Presidente, com o referendo do Congresso Nacional, assinar os tratados que desejar e considerar úteis para o País, desde que nenhum dispositivo constitucional seja afetado, pois, nesta hipótese, o tratado seria inconstitucional e não surtiria efeitos no País.<sup>20</sup>

Ora, se o art. 151, inc. III, proíbe a União de decretar isenções de tributos estaduais e municipais, à nitidez, não está o Presidente da República autorizado a desconsiderar dispositivo constitucional

---

<sup>19</sup> Em sentido contrário, Natanael Martins escreve: "O art. 98 do CTN é constitucional na medida em que buscou explicar, tão-somente, um princípio que sempre esteve implícito em nosso sistema constitucional que consagra a prevalência das matérias contidas em tratados internacionais, enquanto deles a Nação fizer parte. A vedação contida no art. 151, III, da CF dirige-se, apenas, à União pessoa política de direito interno, podendo por isso a República Federativa do Brasil, no âmbito do direito internacional, conceder isenção de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Conseqüentemente, continuam em vigor todas as isenções de tributos estaduais e municipais anteriormente concedidas em tratados internacionais" (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 12, Ed. Revista dos Tribunais, julho/setembro de 1995, p. 201).

<sup>20</sup> O art. 98 do CTN assim redigido: Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha, cuida apenas de sua supremacia sobre a legislação tributária interna, mas nunca a prevalência sobre a Constituição...

para firmar tratados veiculadores de isenções que só as entidades federativas com competência impositiva poderiam conceder.<sup>21</sup>

Estou convencido de que um dos problemas tributários mais sérios da homologação fiscal do Mercosul, no que concerne ao país, é que o Brasil é a única Federação dos países desenvolvidos que oferta ao município competência impositiva constitucional e o considera entidade federativa.

Dentre os sistemas tributários dos países signatários do Tratado de Assunção, a competência impositiva dada pelo novo ordenamento às entidades federativas brasileiras, supera a que é dada pela Argentina, que é uma Federação, e não encontra paralelo em países como Uruguai, Paraguai, Chile e Bolívia.

De rigor, os tributos reais ou indiretos, nestes países, estão na competência do poder central e, no Brasil, o principal tributo indireto, que é o ICMS, pertence aos Estados. Os municípios têm a competência sobre o ISS, lembrando-se que há um indiscutível crescimento da participação, na economia mundial, do segmento representado pela prestação de serviços.

Desta forma, no que concerne à tributação interna, não pode o Governo brasileiro dispor das competências estaduais e municipais - que se repartem entre 5.000 entidades federativas -

---

<sup>21</sup> Aliomar Baleeiro, ao interpretar o art. 98, fez clara menção à prevalência sobre a legislação tributária e não sobre a Constituição: "Em regra, os tratados só produzem efeitos entre as partes que os celebram. Mas, além da hipótese de adesão, os tratados de comércio com concessões alfandegárias contêm, em geral, há alguns séculos, a *cláusula de nação mais favorecida*. Por ela, esses atos internacionais consignam que se maiores concessões, no futuro, forem feitas a um terceiro país, elas se tornarão extensivas automaticamente aos signatários. Se, por ex., Brasil e Argentina estipulam que as importações de frutas frescas dum para o outro gozarão da redução de 50% dos direitos aduaneiros e mais tarde um desses países concede 75% de redução a uma terceira nação, relativamente à mesma mercadoria, assim mais favorecida, essa vantagem automaticamente será assegurada ao outro contratante.

O art. 98 do CTN expressa a hierarquia do tratado sobre a legislação tributária antecedente ou superveniente.

Sobre a matéria desta secção, ver Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil* (SP, 1977, Ed. Resenha)" (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Ed. Forense, 1981, p. 411).

para definir isenções, pois só o pode fazer no que concerne a seus próprios tributos.<sup>22</sup>

Cabe, pois, ao Governo Federal, se quiser retomar o direito a estabelecer isenções, proceder a reforma constitucional, lembrando-se que seu projeto de reforma tributária, ora em tramitação pelo Congresso, objetiva, no que concerne ao ICMS, alargar o IPI (tributo federal) transformando-o em ICMS federal, e transferir ponderável poder impositivo dos Estados para o Senado Federal, no que concerne à definição de alíquotas, regimes jurídicos, principalmente no que diz respeito à disciplina da origem e do destino, às operações interestaduais e à política de isenções, hoje decididas no CONFAZ.<sup>23</sup>

22

J. Eduardo Pupo reconhece as deficiências, ao declarar: “Tal aparato da CEE para promover e facilitar a consecução de seus objetivos não encontra similar na estrutura funcional do Mercosul. Aos idealizadores desse Mercado Comum do Sul e aos redatores do Tratado de Assunção, que lhe deu origem, faltou a percepção ou, ainda que ela existisse, a manifestação de que o Direito é um fator importante no processo de integração do mercado comum.

São propósitos do Mercosul: a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, obtida através da eliminação das tarifas e outras restrições ao comércio entre seus Estados-membros; o estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros países; a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-membros (de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes, de comunicações e outras que se determinarem)” (*Curso de Direito Tributário*, vol. 2, 4ª ed., Ed. CEJUP, 1995, p. 266).

23

Os incs. IX, X e XI do art. 155 do projeto de reforma constitucional (PEC 175) estão assim redigidos: “IX. as alíquotas do Estado e do Distrito Federal, uniformes por mercadoria ou serviço, em todo o território nacional, sem distinção entre as operações internas e interestaduais, serão fixadas pelo Senado Federal, mediante resolução, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada por três quartos de seus membros, que observará, em relação às operações interestaduais entre contribuintes, o seguinte: a) poderá reduzir, gradualmente, a alíquota estadual e distrital federal, hipótese em que a alíquota da União será acrescida, automaticamente, dos pontos percentuais que vierem a ser reduzidos; ou b) poderá estabelecer procedimentos que atribuam, gradualmente, o produto da arrecadação da alíquota estadual e distrital federal, parcial ou totalmente ao Estado ou Distrito Federal de localização do destinatário da mercadoria.

X. nas operações interestaduais de energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, a alíquota estadual e distrital federal será eliminada e acrescida à da União;

XI. a isenção ou não-incidência será uniforme em todo o território nacional e, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) não impedirá a utilização, inclusive com ressarcimento, dos créditos relativos ao imposto pago nas operações anteriores”.

Um dos argumentos do Governo é que o projeto objetiva adaptar a legislação tributária brasileira para a era do Mercosul.

Até lá, todavia, a vedação constitucional do art. 151, inc. III, permanece, não dispondo a União, nem mesmo com a implantação do Mercosul, de poder desonerativo sobre as competências impositivas de Estados e Municípios.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> No passado, por força do § 2º do art. 19 da E.C. nº 1/69 assim redigido: § 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais, a União era detentora de tais poderes.